

Wydanie tymczasowe

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ATHANASIOSA RANTOSA

przedstawiona w dniu 20 maja 2021 r.(1)

Sprawa C-299/20

Icade Promotion SAS, dawniej Icade Promotion Logement SAS

przeciwko

Ministère de l'Action et des Comptes publics

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (radę stanu, Francja)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – System opodatkowania marży – Zakres stosowania – Dostawy budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży – Podatnik, który nie miał prawa do odliczenia przy nabyciu nieruchomości – Odsprzedaż podlegająca VAT – Pojęcie „terenów budowlanych”

I. Wprowadzenie

1. Rozpatrywany wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wpisuje się w spór pomiędzy spółką Icade Promotion SAS (zwaną dalej „skarżącą”) a francuskim organem podatkowym [a dokładniej ministère de l'Action et des Comptes publics (ministerstwem ds. gospodarki i finansów publicznych)] w przedmiocie zwrotu zapłaconego przez skarżącą podatku od wartości dodanej (VAT) związanego ze sprzedażami terenów budowlanych na rzecz osób fizycznych w latach 2007 i 2008.
2. Wniosek ten dotyczy wykładni art. 392 dyrektywy 2006/112/WE(2) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) wprowadzającego system opodatkowania marży stanowiący odstępstwo od systemu prawa powszechnego, który przewiduje opodatkowanie ceny sprzedaży.
3. Poprzez pytania prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, ma zastosowanie do niektórych transakcji dotyczących terenów, w odniesieniu do których podatnik nie miał prawa do odliczenia przy ich nabyciu, gdy po podziale na działki i po wykonaniu robót w zakresie zagospodarowania dokonał ich odsprzedaży jako terenów budowlanych.

4. W niniejszej sprawie pojawia się jeszcze nieomawiana kwestia, która umoliwi Trybunałowi – przy dokonywaniu wykładni kluczowych pojęć z art. 392 dyrektywy VAT – określenie warunków stosowania systemu opodatkowania marży w bardzo szczególnym przypadku.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Dyrektywa VAT

5. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

[...]”.

6. Artykuł 12 owej dyrektywy przewiduje:

„1. Państwa członkowskie mogą uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie dokonuje transakcji związanej z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, w szczególności jednej z następujących transakcji:

a) dostawa budynku lub części budynku oraz związanej z nim gruntu, przed pierwszym zasiedleniem;

b) dostawa terenu budowlanego.

2. Do celów ust. 1 lit. a) »budynek« oznacza dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem.

Państwa członkowskie mogą określić szczególne zasady stosowania kryterium, o którym mowa w ust. 1 lit. a), do przebudowy budynków oraz zdefiniować pojęcie »gruntu związanego z budynkiem«.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne niż kryterium pierwszego zasiedlenia, takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają, odpowiednio, pięciu i dwóch lat.

3. Do celów ust. 1 lit. b) »teren budowlany« oznacza każdą grunty nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez państwa członkowskie”.

7. Zgodnie z art. 73 rzeczony dyrektywy:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od

nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

8. Artykuł 135 owej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

j) dostawy budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu, inne niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

k) dostawy terenów niezabudowanych, inne niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

9. Artykuł 137 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania następujących transakcji:

[...]

b) dostaw budynków lub ich części oraz związanego z nimi gruntu innych niż dostawy, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. a);

c) dostaw terenów niezabudowanych innych niż dostawy terenów budowlanych, o których mowa w art. 12 ust. 1 lit. b);

[...]”.

10. W tytule XIII tej dyrektywy, pod nagłówkiem „Odstępstwa”, w rozdziale 1, zatytułowanym „Odstępstwa mające zastosowanie do czasu wprowadzenia przepisów ostatecznych”, znajduje się art. 392, który stanowi:

„Państwa członkowskie mogą postanowić, że w odniesieniu do dostaw budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu, podstawą opodatkowania stanowi różnica między ceną sprzedaży a ceną nabycia”.

2. **Rozporządzenie wykonawcze**

11. Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 1042/2013 z dnia 7 października 2013 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011 w odniesieniu do miejsca świadczenia usług(3) (zwane dalej „rozporządzeniem wykonawczym”) przewidziało wprowadzenie art. 13b do tekstu tego ostatniego rozporządzenia, który to artykuł stanowi:

„Do celów stosowania dyrektywy [VAT] za »nieruchomości« uznaje się:

[...]

b) ka?dy budynek lub ka?d? konstrukcj? przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powy?ej lub poni?ej poziomu morza, których nie mo?na w ?atwy sposób zdemontowa? lub przenie??;

[...].

12. Artyku? 31a rozporz?dzenia wykonawczego stanowi:

„1. Us?ugi zwi?zane z nieruchomo?ciami, o których mowa w art. 47 dyrektywy [VAT], obejmuj? jedynie te us?ugi, które maj? wystarczaj?co bezpo?redni zwi?zek z dan? nieruchomo?ci?. Us?ugi uwa?a si? za maj?ce wystarczaj?co bezpo?redni zwi?zek z nieruchomo?ci? w nast?puj?cych przypadkach:

- a) gdy wywodzi? si? z nieruchomo?ci, a dana nieruchomo?? stanowi element sk?adowy us?ugi i jest elementem centralnym oraz niezb?dnym z punktu widzenia ?wiadczonych us?ug;
- b) gdy s? ?wiadczone w odniesieniu do nieruchomo?ci lub dla niej przeznaczone i maj? na celu zmian? prawnego lub fizycznego stanu danej nieruchomo?ci.

2. Ust?p 1 obejmuje w szczeg?lno?ci:

[...]

d) budow? sta?ych struktur na terenie, jak równie? prace budowlane i rozbiórkowe dotycz?ce sta?ych struktur, takich jak systemy ruroci?gów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych;

[...].

B. Prawo francuskie

13. Artyku? 257 code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od warto?ci dodanej podlegaj? równie?:

[...]

6) Z zastrze?eniem pkt 7:

a) transakcje dotycz?ce nieruchomo?ci [...], których wyniki nale?y wlicza? do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym z tytu?u zysków przemys?owych i handlowych;

[...]

7) Transakcje zwi?zane z wytworzeniem lub dostaw? nieruchomo?ci.

Transakcje te podlegaj? opodatkowaniu, nawet je?eli maj? charakter cywilny.

1. Dotyczy to mi?dzy innymi:

a) sprzeda?y [...] terenów budowlanych [...];

Akapit pierwszy dotyczy w szczeg?lno?ci terenów, w odniesieniu do których w terminie czterech lat od daty wydania decyzji potwierdzaj?cej transakcj? nabywca [...] uzyskuje pozwolenie na

budowy lub pozwolenia na roboty w zakresie zagospodarowania albo rozpoczyna prace konieczne do wzniesienia budynku lub grupy budynków lub do wzniesienia nowych lokali w nadbudowanej części.

Przepisy te nie mają zastosowania do terenów nabytych przez osoby fizyczne w celu wzniesienia budynków, które osoby te przeznaczają do użytku mieszkalnego.

[...]

b) sprzedaży budynków [...].

14. Artykuł 268 powszechnego kodeksu podatkowego przewiduje:

„W odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 257 pkt 6, podstawą opodatkowania podatkiem od wartości dodanej jest różnica między:

a) z jednej strony, określoną ceną i dodatkowymi kosztami lub wartością rynkową towaru, jeżeli jest ona wyższa od ceny powiększonej o koszty;

b) z drugiej strony, [...]

– [...] kwotami, które zbywca zapłacił z jakiegokolwiek tytułu za nabycie towaru;

[...]”.

15. Artykuł 231 ust. 1 załącznika II do powszechnego kodeksu podatkowego, którego brzmienie zostało przejęte od dnia 1 stycznia 2008 r. przez art. 206 ustawy IV ust. 2 pkt 9 tego załącznika, przewiduje:

„Osoby określone w art. 257 [pkt 6] powszechnego kodeksu podatkowego nie mogą odliczyć podatku, który został naliczony od ceny nabycia lub budowy budynków [...]”.

III. Okoliczności faktyczne i postępowanie główne

16. W ramach działalności deweloperskiej skarżąca nabyła nieuzbrojone tereny od osób niebędących podatnikami VAT (osób fizycznych lub jednostek samorządu terytorialnego)(4). Nabycia te nie podlegały zatem VAT.

17. W pierwszej kolejności, po dokonaniu podziału tych terenów na działki i przeprowadzeniu robót polegających na instalacji szeregu sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji) skarżąca sprzedała uzbrojone w ten sposób działki osobom fizycznym w latach 2007 i 2008 jako tereny budowlane w celu wzniesienia budynków przeznaczonych do użytku mieszkalnego. Skarżąca poddała transakcje zbycia terenów budowlanych zawartych w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. systemowi VAT od marży na podstawie wówczas obowiązujących art. 257 pkt 6 i art. 268 powszechnego kodeksu podatkowego.

18. Następnie skarżąca zwróciła się do organu podatkowego o zwrot tego VAT od marży, zapłaconego w wysokości 2 826 814 EUR za rok 2007 i 2 369 881 EUR za rok 2008. W tym względzie zakwestionowała ona stanowisko organu podatkowego, zgodnie z którym transakcja zbycia takich terenów powinna podlegać systemowi VAT od marży. W interesie skarżycielki byłoby bowiem objęcie jej systemem prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży, gdy zgodnie z obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym uregulowaniem krajowym transakcje zbycia terenów budowlanych osobom fizycznym do celów wzniesienia budynków do użytku mieszkalnego podlegały zwolnieniu z VAT. Natomiast owo

uregulowanie zakazywa?o odliczenia VAT naliczonego z tytu?u nabycia nieruchomości, których odsprzeda? podlega?a VAT na?o?onemu na mar??.

19. Poniewa? wniosek ten zosta? oddalony przez organ podatkowy, skar??ca z?o?y?a skarg? do tribunal administratif de Montreuil (s?du administracyjnego w Montreuil, Francja), która zosta?a oddalona wyrokiem z dnia 27 kwietnia 2012 r.

20. Wyrokiem z dnia 18 lipca 2014 r. cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny s?d administracyjny w Wersalu, Francja) oddali? po raz pierwszy apelacj? z?o?on? przez skar??c?.

21. Niemniej w dniu 28 grudnia 2016 r. wyrok ten zosta? cz??ciowo uchylony przez Conseil d'État (rad? stanu, Francja), a spraw? przekazano do ponownego rozpoznania przez cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny s?d administracyjny w Wersalu), który w drugim wyroku z dnia 19 pa?dziernika 2017 r. oddali? z?o?on? przez skar??c? apelacj? jako bezzasadn?.

22. Skar??ca wnios?a w zwi?zku z tym do Conseil d'État (rady stanu) skarg? kasacyjn? od tego drugiego wyroku.

23. Skar??ca twierdzi, ?e naby?a tereny niezabudowane, znajduj?ce si? poza zakresem stosowania VAT, w celu ich odsprzeda?y bez wzniesienia na nich budynków, a nast?pnie podzieli?a nabyte tereny na dzia?ki i przeprowadzi?a roboty polegaj?ce na instalacji szeregu sieci obs?uguj?cych te dzia?ki, przed ich sprzeda?? osobom fizycznym jako tereny budowlane w celu wzniesienia budynków przeznaczonych do u?ytku mieszkalnego.

24. W celu zakwestionowania zastosowania do dokonanych w ten sposób sprzeda?y systemu VAT od mar?y na podstawie art. 257 pkt 6 w zwi?zku z art. 268 powszechnego kodeksu podatkowego skar??ca podnosi, ?e zastosowanie to nie jest zgodne z art. 392 dyrektywy VAT z dwóch powodów.

25. W pierwszej kolejno?ci zdaniem skar??cej art. 392 owej dyrektywy upowa?nia pa?stwa cz?onkowskie do obj?cia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania mar?y tylko wtedy, gdy podatnik dokonuj?cy takich dostaw zap?aci? VAT przy nabyciu terenów, b?d?c jednocze?nie pozbawionym prawa do dokonania odliczenia.

26. Niemniej cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny s?d administracyjny w Wersalu) orzek?, ?e brak „prawa do odliczenia” przy nabyciu, o którym mowa w art. 392 dyrektywy VAT, obejmuje jedynie przypadki, w których nabycie nie zosta?o opodatkowane VAT.

27. W drugiej kolejno?ci, zdaniem skar??cej art. 392 dyrektywy VAT upowa?nia pa?stwa cz?onkowskie do obj?cia dostaw terenów budowlanych systemem opodatkowania mar?y tylko wtedy, gdy podatnik dokonuj?cy takich dostaw ogranicza si? do nabycia i odsprzeda?y tych terenów w niezmienionym stanie. Tym samym art. 392 owej dyrektywy nie znajduje zastosowania do transakcji sprzeda?y terenów budowlanych, które uleg?y zmianom od chwili ich nabycia.

28. W tym wzgl?dzie cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny s?d administracyjny w Wersalu) orzek?, ?e wskazanie w art. 392 rzeczonej dyrektywy dostaw terenów budowlanych „zakupionych w celu odsprzeda?y” nie ma na celu wy??czenia zakupów terenów niezabudowanych, a nast?pnie odsprzeda?y jako tereny budowlane, ani tym nie skutkuje.

IV. Pytania prejudycjalne

29. W tych okoliczno?ciach Conseil d'État (rada stanu) postanowi?a zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należałoby interpretować w ten sposób, że zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostaw nieruchomości, których nabycie podlegało [VAT], przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, czy też, że pozwala on na zastosowanie tego systemu do transakcji dostawy budynków, których nabycie nie było objęte tym podatkiem, albo dlatego, że nabycie to nie jest objęte zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że pomimo iż jest ono objęte zakresem jego stosowania, to jednak jest ono z niego zwolnione?

2) Czy art. 392 [dyrektywy VAT] należałoby interpretować w ten sposób, że wyklucza on stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostaw terenów budowlanych w następujących dwóch przypadkach:

gdy tereny te, nabyte jako niezabudowane, stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi;

gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów uległ zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji)?”.

30. Strony w postępowaniu głównym proponują, aby na pytanie pierwsze udzielił następujących odpowiedzi:

– Skarżycielka proponuje, aby Trybunał orzekł, iż stosowanie art. 392 dyrektywy VAT jest zastrzeżone do przypadków, gdy podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT niepodlegający zwrotowi przy nabyciu. Podnosi ona, że w świetle przewidzianej w art. 392 tej dyrektywy przesłanki, zgodnie z którą system VAT od mającego zakłada, że podatnik nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu, ten system opodatkowania nieruchomości ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy podatnik dokonujący odsprzedaży zapłacił VAT przy nabyciu bez możliwości jego odliczenia. Natomiast zastosowanie rzeczono systemu należałoby wykluczyć, jeżeli nabycie podlegało VAT, który podatnik dokonujący odsprzedaży mógł odliczyć, lub jeżeli nabycie nie podlegało VAT.

– Według rzędu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należałoby interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlegało VAT, przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i gdy ich nabycie nie podlegało VAT albo dlatego, że transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, że chociaż była objęta tym zakresem stosowania, była zwolniona z tego podatku.

31. W odniesieniu do pierwszej części pytania drugiego strony w postępowaniu głównym proponują, aby odpowiedzieć na nią w następujący sposób:

– Skarżycielka twierdzi, że aby system VAT od mającego miał zastosowanie, nabycie zrealizowane przez podatnika dokonującego odsprzedaży musi dotyczyć terenu, który już w chwili jego nabycia kwalifikował się jako teren budowlany na podstawie prawa podatkowego.

– Zdaniem rzędu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należałoby interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mającego do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

32. Co się dotyczy drugiej części pytania drugiego, strony w postępowaniu głównym proponują, aby odpowiedzieć na nią w następujący sposób:

– Skarżący nie widzi przeszkody dla zastosowania systemu VAT od marży w przypadku podziału terenu budowlanego na działki, na które nie uzyskano pozwolenia na budowę lub pozwolenia na roboty w zakresie zagospodarowania ani na przeprowadzenie robót w zakresie zagospodarowania terenu przez sprzedawcę. Uważa ona natomiast, że zastosowanie systemu VAT od marży należy wykluczyć w przypadku przeprowadzenia robót pozwalających na podział terenu do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji), ponieważ roboty te stanowią budowę ze względu na ich trwałe związane z gruntem.

– Zdaniem rzędu francuskiego art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulega zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót w zakresie zagospodarowania pozwalających na podział ich do dróg i różnych sieci.

33. Komisja Europejska, która zaproponowała częściową odpowiedź na dwa pytania postawione przez sąd odsyłający, uważa, że stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu nabytego bez VAT, który zostaje podzielony na działki, w odniesieniu do których przeprowadzono roboty pozwalające na ich podział do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

V. Analiza

A. Uwagi wstępne

34. Tytułem wstępu należy zauważyć, że Trybunał nie miał jeszcze okazji wypowiedzieć się co do wykładni art. 392 dyrektywy VAT.

35. Wydaje się również, że zgodnie z udzielonymi przez Komisję informacjami jedynie Republika Francuska zastosowała art. 392 dyrektywy VAT i skorzystała z możliwości ustanowienia stanowiącego odstępstwo systemu opodatkowania marży, podczas gdy inne państwa członkowskie nie zdecydowały się na taki system opodatkowania.

36. Poprzez swoje pytania sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, ma zastosowanie do niektórych transakcji dotyczących terenów, w odniesieniu do których podatnik nie miał prawa do odliczenia przy ich nabyciu, gdy po dokonaniu podziału na działki i po przeprowadzeniu robót w zakresie zagospodarowania tereny te zostają odsprzedane jako tereny budowlane.

37. Do Trybunału należy więc dokonanie wykładni, po pierwsze, wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”, i, po drugie, wyrażenia towarów „zakupionych w celu odsprzedaży” w rozumieniu art. 392 dyrektywy VAT.

38. Przed przystąpieniem do głębszej analizy kluczowych wyrażeń tego przepisu wydaje mi się, iż na wstępie należy wskazać, że moim zdaniem spór odnoszący się do transakcji dotyczącej nieruchomości, który leży u podstaw wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w niniejszej sprawie, nie wchodzi w zakres stosowania art. 392 dyrektywy VAT. Nabycie terenu niezabudowanego, które nie podlegało VAT, a następnie (przeprowadzenie robót i) jego

odsprzeda? jako teren budowlany znajduje si? bowiem poza zakresem stosowania stanowi?cego odst?pstwo systemu opodatkowania mar?y. Tym samym system ten wydaje si? obejmowa? wy??cznie kilka szczególnych przypadków dotycz?cych terenów budowlanych i budynków zakupionych w celu odsprzeda?y, w odniesieniu do których naliczono VAT, który nie zosta? nast?pnie odliczony, w przeciwie?stwie do terenów niezabudowanych, które s? wyra?nie zwolnione z tego podatku na podstawie dyrektywy VAT.

39. Poni?sza analiza ma na celu uzasadnienie powy?szej obserwacji poprzez dokonanie wyk?adni literalnej, kontekstualnej i celowo?ciowej art. 392 dyrektywy VAT w celu umo?liwienia Trybuna?owi udzielenia s?dowi odsy?aj?cemu u?ytecznej odpowiedzi.

B. W przedmiocie pytania pierwszego

40. Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mar?y do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlega?o VAT, przy czym podatnik, który je odsprzeda?, nie mia? prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlega?o VAT, albo dlatego, ?e transakcja ta nie by?a obj?ta zakresem stosowania tego podatku, albo dlatego, ?e pomimo ?e by?a ona obj?ta tym zakresem, to jednak by?a ona z niego zwolniona.

1. W przedmiocie wyk?adni literalnej wyra?enia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

41. Skar??ca podnosi, ?e system opodatkowania mar?y w odniesieniu do nieruchomo?ci ma zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y zap?aci? VAT przy nabyciu bez mo?liwo?ci odliczenia tego podatku. Natomiast, zdaniem skar??cej, zastosowanie tego systemu nale?y wykluczy?, gdy nabycie to podlega?o VAT, który podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y móg? odliczy?, albo gdy owo nabycie nie podlega?o VAT.

42. Wyk?adnia skar??cej opiera si? w szczególno?ci na angielskiej wersji j?zykowej art. 392 dyrektywy VAT, która wyra?nie wskazuje na „brak mo?liwo?ci odliczenia VAT” z tytu?u nabycia(5), aby stwierdzi?, ?e przepis ów dotyczy jedynie przypadków, w których nabywca rzeczywi?cie pocztkowo zap?aci? ten podatek bez mo?liwo?ci jego pó?niejszego odliczenia.

43. Ze swojej strony rz?d francuski uwa?a, ?e nale?y si? oprze? na wyk?adni literalnej francuskiej wersji art. 392 dyrektywy VAT, która w ?aden sposób nie odwo?uje si? do VAT na?o?onego na transakcje zbycia terenów przeznaczonych do odsprzeda?y. Zdaniem tego rz?du wynika z tego, ?e sformu?owanie zastosowane w wersji francuskiej [„droit à déduction à l’occasion de l’acquisition” (prawo do odliczenia przy nabyciu)] mo?e bowiem obejmowa? zarówno sytuac?, w której transakcja nabycia nie podlega?a temu podatkowi (st?d brak prawa do odliczenia), jak i przypadek, w którym, przeciwnie, pierwotna sprzeda? podlega?a VAT, ale podatnik nie mia? prawa do dokonania odliczenia.

44. Lektura ró?nych wersji j?zykowych art. 392 dyrektywy VAT rzeczywi?cie wskazuje na rozbie?no?ci co do zastosowanych wyra?e?, tak ?e mog? one budzi? w?tpliwo?ci interpretacyjne. Otó? francuska wersja tego przepisu odnosi si? wy??cznie do braku „prawo do odliczenia” bez u?ci?lenia, czy brak tego prawa jest zwi?zany po prostu z faktem, i? pierwotna transakcja nie podlega?a VAT, czy te? ?e transakcja ta podlega?a VAT, nie daj?c jednak nast?pnie prawa do odliczenia(6). Angielska wersja j?zykowa owego przepisu odnosi si? jednak konkretnie do „VAT z tytu?u nabycia” (lub „zap?aconego przy nabyciu”), u?ci?laj?c, ?e podatek te „nie podlega? odliczeniu” („the VAT on the purchase was not deductible”), nie pozostawiaj?c tym samym w?tpliwo?ci, ?e transakcja nabycia takich terenów powinna co do zasady podlega? VAT(7).

45. Ze względu na rozbieżności zaobserwowane w różnych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału sformułowania użytego w jednej z wersji językowych przepisu prawa Unii nie można traktować jako jedynej podstawy jego wykładni lub przyznawać mu w tym zakresie pierwszeństwa względem innych wersji językowych(8).

46. Należy również przypomnieć, że w przypadku rozbieżności pomiędzy różnymi wersjami językowymi tekstu prawa Unii dany przepis należy interpretować z uwzględnieniem ogólnej systematyki i celu uregulowania, którego stanowi on część(9).

2. W przedmiocie wykładni kontekstualnej wyrażenia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

47. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału geneza przepisu prawa Unii może dostarczyć informacji istotnych dla jego wykładni(10). Należy zatem przeanalizować kontekst, jaki występuje w chwili przyjmowania dyrektywy VAT, aby zbadać kwestię, czy istnieją informacje pozwalające wyjaśnić jej treść i ułatwić jej interpretację.

48. W tym względzie Komisja zauważa, że zgodnie z wykładnią nadaną art. 392 dyrektywy VAT w 1992 r. system VAT od marży powinien mieć zastosowanie do terenów nabytych bez VAT.

49. Dokładniej rzecz ujmując, Komisja podkreśla, że w swoim sprawozdaniu skierowanym do Rady Unii Europejskiej(11) w przedmiocie przepisów przejściowych w odniesieniu do przewidzianego w art. 28 ust. 3 lit. f) szóstej dyrektywy 77/388/EWG(12) odstąpiła ona, że „przepis ów pozwala państwowym członkowskim przyjąć za podstawę opodatkowania [VAT] różnicę między ceną sprzedaży a ceną nabycia budynków lub terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzedaży przez podatnika, który nie miał prawa do odliczenia przy nabyciu. Odstąpienie dotyczy zatem podatników prowadzących działalność polegającą na sprzedaży budynków, które nie zostały nowo wybudowane, lub terenów, których nabycie nie wchodziło w zakres stosowania [VAT]”.

50. Zdaniem Komisji wykładnia ta odpowiada także logice przedstawionej w uzasadnieniu do szóstej dyrektywy VAT, którą uchyliła dyrektywa VAT, zgodnie z którym obniżała podstawę opodatkowania może zostać zastosowana, w sytuacji gdy towar, na który została już nałożona VAT w sposób ostateczny (na przykład budynek mieszkalny, towar „skonsumowany” ze względu na jego pierwsze zasiedlenie), jest następnie ponownie wprowadzony do „obiegu handlowego” i ponownie podlega VAT. Tym samym, w celu uwzględnienia tej nowej sprzedaży nieruchomości, która prowadziaby do bardzo dużego obciążenia podatkowego dla obrotu nieruchomościami, konieczne było zatem odejście od opodatkowania na zasadach ogólnych i umożliwienie państwowym członkowskim określić podstawy VAT poprzez odliczenie „podstawy od podstawy”(13).

51. Pomimo faktu, że wykładnia kontekstualna art. 392 dyrektywy VAT wydaje się w istocie ujawniać zamiary prawodawcy Unii dotyczący zakresu stosowania stanowiącego odstąpienie systemu opodatkowania marży, uważam, że gdybym ograniczył mój analizę tylko do tej wykładni, ryzykowałbym udzieleniem częściowej i niepełnej odpowiedzi na przedłożone pytanie prejudycjalne. Jestem zdania, że stanowiłoby odstąpienie system opodatkowania marży nie powinien mieć zastosowania jedynie do przypadków przewidzianych przez Komisję na podstawie wykładni kontekstualnej, czyli do zakupu, po którym następuje odsprzedaż terenu budowlanego nabytego bez VAT przez podatnika prowadzącego działalność polegającą na sprzedaży takiego towaru, ale powinien mieć także zastosowanie w sytuacji, w której podatnik dokonujący odsprzedaży zapłaci VAT przy nabyciu bez możliwości odliczenia tego podatku. Wykładnia

celowo?ciowa wyra?enia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”, któr? si? teraz zajm?, potwierdza to stanowisko, umo?liwiaj?c przy tym udzielenie s?dowi odsy?aj?cemu pe?nej odpowiedzi.

3. W przedmiocie wyk?adni celowo?ciowej wyra?enia „prawo do odliczenia VAT przy nabyciu”

a) Opodatkowanie mar?y jako odst?pstwo od systemu prawa powszechnego w zakresie opodatkowania „terenów budowlanych” na podstawie ceny sprzeda?y

52. Przed przyst?pieniem do szczegó?owej analizy celów dyrektywy VAT i jej art. 392 uwa?am, ?e konieczne jest ustalenie mo?liwo?ci zastosowania owej dyrektywy do terenów takich jak te rozpatrywane w niniejszej sprawie.

53. W pierwszej kolejno?ci nale?y przypomnie?, ?e system VAT od mar?y przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT stanowi odst?pstwo od zasady ustanowionej w art. 73 tej dyrektywy, zgodnie z któr? VAT oblicza si? na podstawie otrzymanego ?wiadczenia, czyli ceny sprzeda?y.

54. Dostawa terenu budowlanego dokonana przez podatnika podlega zatem VAT, co do zasady, zgodnie z systemem prawa powszechnego na podstawie art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT albo w drodze odst?pstwa, dla tych pa?stw cz?onkowskich, które przewidzia?y tak? mo?liwo??, zgodnie z systemem opodatkowania mar?y przewidzianego w art. 392 owej dyrektywy.

55. Ten ostatni przepis daje pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?? ustanowienia systemu opodatkowania mar?y (a nie opodatkowania ceny sprzeda?y jak w przypadku systemu prawa powszechnego), w którym to systemie podstawa opodatkowania stanowi ró?nic? mi?dzy cen? sprzeda?y a cen? nabycia.

56. Je?li chodzi o odst?pstwo od zasady ogólnej dyrektywy VAT, zgodnie z któr? VAT nale?y, co do zasady, pobra? od ceny ustalonej mi?dzy stronami, nale?y dokona? ?cis?ej wyk?adni art. 392 owej dyrektywy, nie pozbawiaj?c jednak tego przepisu jego istoty(14).

57. W drugiej kolejno?ci warto równie? podkre?li?, ?e dyrektywa VAT wprowadza wyra?ne rozró?nienie mi?dzy, z jednej strony, dostaw? terenów budowlanych, które (podobnie jak budynki) s? obj?te systemem prawa powszechnego i podlegaj? VAT, oraz, z drugiej strony, dostaw? terenów niezabudowanych, które s? zwolnione z tego podatku(15).

58. Zgodnie z art. 12 ust. 3 dyrektywy VAT „teren budowlany” oznacza, do celów ust. 1 lit. b) tego artyku?u, ka?dy grunt nieuzbrojony lub uzbrojony, uznawany za teren budowlany przez pa?stwa cz?onkowskie. Pa?stwa te, definiuj?c tereny, które nale?y uzna? za tereny budowlane, s? zobowi?zane do poszanowania celu art. 135 ust. 1 lit. k) rzeczonej dyrektywy, który zmierza do zwolnienia z VAT jedynie dostawy niezabudowanych terenów, które nie s? przeznaczone pod zabudow?(16).

59. Przys?uguj?cy pa?stwom cz?onkowskim zakres uznania przy definiowaniu poj?cia „terenu budowlanego” jest równie? ograniczony poprzez zakres poj?cia „budynku” zdefiniowanego przez prawodawc? Unii w art. 12 ust. 2 akapit pierwszy dyrektywy VAT w sposób bardzo szeroki, jako obejmuj?cy „dowoln? konstrukcj? trwale zwi?zan? z gruntem”(17).

60. W ?wietle powy?szego uwa?am, ?e zamiarem prawodawcy Unii by?o zastrze?enie zwolnienia podatkowego jedynie do transakcji zbycia terenów niezabudowanych i opodatkowania VAT ka?dej dostawy terenów budowlanych dokonanej odp?tnie przez podatnika albo na

podstawie ceny sprzedaży zgodnie z systemem prawa powszechnego, albo na podstawie marży zgodnie z systemem stanowiącym odstępstwo.

b) W przedmiocie wyrażenia „prawo do odliczenia” w świetle celu neutralności podatkowej realizowanego przez dyrektywę VAT

61. Zarówno rząd francuski, jak i skarżąca zaznaczają, że celem dyrektywy VAT jest w szczególności zagwarantowanie zasady neutralności podatkowej oraz że art. 392 tej dyrektywy należy interpretować w świetle tej zasady. Zainteresowane strony wydają się jednak odmiennie interpretować rzeczoną zasadę.

62. Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada neutralności podatkowej stoi na przeszkodzie, po pierwsze, temu, by dostawy podobnych towarów, które są względem siebie konkurencyjne, były traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT, i po drugie, temu, by podmioty gospodarcze, które dokonują takich samych transakcji, były traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT(18).

63. Zdaniem skarżącej opodatkowanie VAT od marży stanowi zastosowanie zasady neutralności VAT, zmierzające do zrekompensowania niepodlegającego odliczeniu VAT. Tym samym odstępstwo to jest uzasadnione celem polegającym na uniknięciu podwójnego opodatkowania, czyli opodatkowania ceny zawierającej VAT zapłacony od nabycia terenu, którego podatnik dokonujący odsprzedaży nie mógł odliczyć. W celu zagodzenia tego ciążącego VAT i uniknięcia nałożenia VAT od ceny sprzedaży zawierającej nieodliczony VAT od nabycia terenu, art. 392 dyrektywy VAT pozwala na opodatkowanie jedynie marży, czyli różnicy między ceną sprzedaży a ceną nabycia, która to marża zostaje w ten sposób pomniejszona o VAT nieodzyskany przy nabyciu, w celu przywrócenia neutralności podatku. Skarżąca uważa zatem, że podatek obliczony na podstawie całkowitej ceny sprzedaży uzyskanej przez przedsiębiorstwo przy dostawie danego terenu, podczas gdy w momencie nabycia tego terenu przedsiębiorstwo to nie mogło odliczyć VAT, który pozostaje wliczony w cenę nabycia, skutkuje podwójnym opodatkowaniem.

64. Natomiast, zdaniem skarżącej, w świetle celu przypisanego systemowi VAT od marży nic nie uzasadnia tego, aby system ów miał zastosowanie do sprzedaży terenu, którego nabycie nie podlegało VAT, lub, w danym przypadku, jeżeli VAT został odzyskany. Gdyby tak było, podatnik dokonujący odsprzedaży uzyskałby, zdaniem skarżącej, nieuzasadnione korzyści o charakterze finansowym i konkurencyjnym ze szkód dla finansów publicznych.

65. Ze swojej strony rząd francuski uważa, że zaproponowana przez skarżącą wykładnia narusza, po pierwsze, zasadę neutralności podatkowej i po drugie, zasadnicze cechy VAT(19). Otó uwzględnienie tych zasadniczych cech prowadzi, w celu zapewnienia neutralności VAT, do ustanowienia szczególnych systemów dla niektórych towarów o specyficznym charakterze, które po ich pierwszej ostatecznej konsumpcji zostają ponownie włączone do procesu gospodarczego produkcji lub dystrybucji do celów ich drugiej ostatecznej konsumpcji.

66. Rząd francuski twierdzi, że w takich sytuacjach opodatkowanie całej ceny sprzedaży na koniec tej pierwszej konsumpcji prowadziłoby, w braku możliwości odliczenia, do włączenia do podstawy nie tylko ceny zawierającej już ciążący ostateczny VAT, ale także kwotę samego tego ciążącego. Skutkowałoby to również tym, że ostateczny ciążący VAT zależałby od obrotu gospodarczego, a w szczególności od liczby kolejnych ostatecznych konsumpcji i od cen wówczas uiszczanych, co naruszałoby realizowany cel neutralności.

67. Wyk?adnia ta zosta?a tak?e przyj?ta przez Komisj?, która opiera si? na uzasadnieniu do szóstej dyrektywy VAT przytoczonym w pkt 48–50 niniejszej opinii.
68. Moim zdaniem mo?na zatem wywnioskowa? z zamiarów prawodawcy Unii, ?e obni?ona podstawa przewidziana w systemie VAT od mar?y powinna mie? zastosowanie przede wszystkim do sytuacji, w której towar, którego nabycie nie by?o obj?te zakresem stosowania VAT (na przyk?ad budynki mieszkalne, towary „skonsumowane” ze wzgl?du na ich pierwsze zasiedlenie), jest nast?pnie ponownie wprowadzony do „obiegu handlowego” i ponownie podlega opodatkowaniu VAT.
69. Wskazuj? równie?, ?e wyk?adnia taka jest zgodna z orzecznictwem Trybuna?u w zakresie opodatkowania towarów u?ywanych, które podlegaj? systemowi podobnemu do tego rozpatrywanego w sprawie w post?powaniu g?ównym. I tak Trybuna? orzek?, ?e opodatkowanie na podstawie ca?ej ceny dostawy towaru u?ywanego, któremu podlega podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y, gdy cena, za jak? ten ostatni naby? ów towar, zawiera kwot? podatku naliczonego zap?aconego przez osob?, która nie mog?a go odliczy? (tak jak podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y), prowadzi?oby w istocie do podwójnego opodatkowania(20).
70. Wyk?adnia taka pozwala równie? zapewni? zastosowanie zasady neutralno?ci podatkowej zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u, gwarantuj?c jednocze?nie, aby dostawy podobnych towarów, które s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, nie by?y traktowane w odmienny sposób z punktu widzenia VAT i aby podmioty gospodarcze, które dokonuj? takich samych transakcji, nie by?y traktowane odmiennie w zakresie poboru VAT(21).
71. Tym samym, po pierwsze, nie wszystkie nabycia terenów budowlanych przez podatnika w celu ich odsprzeda?y w rozumieniu art. 392 dyrektywy VAT podlegaj? opodatkowaniu VAT. Nabycie terenu budowlanego nie podlega opodatkowaniu VAT na przyk?ad, gdy pierwotny sprzedawca tego terenu jest osob? fizyczn?, która ogranicza si? do zarz?dzania swoim maj?tkiem prywatnym, czyli wykonuje swoje prawo w?asno?ci, a ta transakcja zbycia nie zosta?a dokonana w ramach wykonywania jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej przez zainteresowanego(22).
72. Po drugie, uznanie, i? art. 392 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? jedynie w ten sposób, ?e zastrzega on stosowanie systemu opodatkowania mar?y wy??cznie do dostaw terenów budowlanych, których nabycie podlega?o VAT, przy czym podatnik, który je odsprzeda?, nie mia? prawa do odliczenia tego podatku, i wyklucza zatem stosowanie tego systemu, gdy nabycie to nie podlega?o VAT (w przypadku ponownego wprowadzenia tych terenów do procesu gospodarczego w celu ich drugiej konsumpcji), prowadzi?oby do tego, ?e dostawy podobnych towarów, które s? wzgl?dem siebie konkurencyjne, i podmioty gospodarcze, które dokonuj? tych dostaw, byliby traktowani w odmienny sposób z punktu widzenia VAT. Otó? spo?ród tych dostaw podobnych terenów budowlanych wy??cznie pierwsze dostawy podlega?yby systemowi opodatkowania mar?y, podczas gdy drugie dostawy podlega?yby ogólnym zasadom VAT.
73. Zwracam równie? uwag?, ?e pomimo podobie?stw sposobu jego obliczania z innymi podatkami od dochodów z nieruchomo?ci, takimi jak podatek od zysków kapita?owych z tytu?u nieruchomo?ci(23), które mo?na znale?? w szeregu pa?stw cz?onkowskich, system VAT od mar?y przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT nie uzale?nia opodatkowania od wskazanego okresu posiadania. Uwa?am natomiast, ?e takie kryterium mog?oby, po pierwsze, wyznaczy? w jasny i dok?adny sposób zakres stosowania tego systemu stanowi?cego odst?pstwo, i po drugie, zapewni? jednakowe i przejrzyste stosowanie tego systemu do wszystkich podmiotów gospodarczych uczestnicz?cych w transakcjach, o których mowa w tym artykule.
74. W ?wietle powy?szego wydaje mi si? oczywiste, ?e system VAT od mar?y ma

zastosowanie do przypadku wskazanego przez rz?d francuski i Komisj?, w którym nabycie terenu budowlanego lub budynku przeznaczonych do odsprzeda?y nie podlega opodatkowaniu VAT, podczas gdy cena nabycia uiszczona przez podatnika dokonuj?cego odsprzeda?y zawiera w rzeczywisto?ci kwot? niepodlegaj?cego odliczeniu VAT, który zosta? zap?acony na wcze?niejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawc? (nieb?d?cego podatnikiem).

75. Zgodnie z rozumowaniem przedstawionym w pkt 70–72 niniejszej opinii uwa?am, ?e art. 392 dyrektywy VAT powinien równie? znale?? zastosowanie do przypadku wskazanego przez skar??c?, w którym podatnik zakupuje teren budowlany w ramach systemu VAT prawa powszechnego bez mo?liwo?ci, bez wzgl?du na przyczyn?, odliczenia podatku naliczonego przed odsprzedaniem tego terenu. W tym przypadku zastosowanie systemu VAT od mar?y w takiej sytuacji równie? pozwoli?oby zapewni? neutralno?? podatkow?, unikaj?c podwójnego opodatkowania.

76. Jednak ani wyk?adnia literalna, ani wyk?adnia kontekstualna czy celowo?ciowa nie mog? uzasadni? stosowania tego systemu stanowi?cego odst?pstwo do terenów niezabudowanych, które w tym przypadku s? ca?kowicie zwolnione z VAT. W konsekwencji ani pojedyncze nabycie, ani kolejne nabycia terenu niezabudowanego lub terenów niezabudowanych nie mog? podlega? opodatkowaniu VAT.

77. Wynika z tego, ?e w przypadku odsprzeda?y takiego terenu nie wyst?pi ?adne ryzyko podwójnego opodatkowania, nawet gdyby w mi?dzyczasie sta?o si? mo?liwe opodatkowanie tego terenu jako terenu budowlanego. Podobnie ze wzgl?du na ich zwolnienie z VAT tereny niezabudowane nie mog? by? przedmiotem „ostatecznej lub ostatecznych konsumpcji” w rozumieniu dyrektywy VAT, co oznacza, ?e nie pojawia si? kwestia ich „ponownego wprowadzenia” do obrotu handlowego. W tych dwóch przypadkach nie powstaje zatem sytuacja, w której VAT „pozostaje zawarty” w takim towarze z powodu ewentualnego wcze?niejszego opodatkowania.

78. W ?wietle powy?szego stwierdzam, i? w przypadku takim jak w sprawie w post?powaniu g?ównym sprzeda? terenów budowlanych, które wcze?niej by?y terenami niezabudowanymi, powinna zosta? obj?ta systemem prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzeda?y na podstawie art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, a nie stanowi?cym odst?pstwo systemem z art. 392 owej dyrektywy.

79. Podsumowuj?c, wydaje mi si?, ?e stosowanie art. 392 dyrektywy VAT nale?y zastrzec do budynków i terenów budowlanych zakupionych w celu odsprzeda?y w dwóch nast?puj?cych przypadkach: gdy ich nabycie podlega?o VAT, przy czym podatnik, który je odsprzeda?, nie mia? prawa do odliczenia tego podatku, lub gdy ich nabycie nie podlega?o VAT, poniewa? transakcja ta nie by?a obj?ta zakresem stosowania tego podatku, chocia? cena, za któr? podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y naby? te towary, zawiera kwot? VAT, która zosta?a zap?acona na wcze?niejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawc? (nieb?d?cego podatnikiem).

80. Wyk?adnia taka pozwoli?aby zagwarantowa? realizacj? celu i skuteczno?? (effet utile) art. 392 dyrektywy VAT, nadaj?c mu przy tym, jako systemowi stanowi?cemu odst?pstwo, wyk?adni? ?cis??.

81. W ?wietle powy?szego proponuj? odpowiednie? na pytanie pierwsze, i? art. 392 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mar?y do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno wtedy, gdy ich nabycie podlega?o VAT, przy czym podatnik, który je odsprzeda?, nie mia? prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlega?o VAT, poniewa? transakcja ta nie by?a obj?ta zakresem stosowania tego podatku, podczas gdy cena, za któr? podatnik dokonuj?cy odsprzeda?y naby? te

towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem). Przepis ten nie ma jednak zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako tereny niezabudowane było wyłączone z zakresu stosowania dyrektywy VAT.

C. W przedmiocie pytania drugiego

82. Poprzez pytanie drugie sędziowie zmierzają do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować jako wykluczający stosowanie systemu opodatkowania mającego zastosowanie do transakcji dostawy terenów budowlanych w dwóch następujących przypadkach:

- gdy tereny te, nabyte jako niezabudowane, stały się w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika terenami budowlanymi;
- gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulegał zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podzielenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

83. Pragnę tutaj zauważyć, że analiza, która doprowadziła do propozycji odpowiedzi na pierwsze pytanie, wydaje się udzielać odpowiedzi na każde drugie pytanie w ten sposób, że art. 392 dyrektywy VAT ma zastosowanie jedynie wtedy, gdy nabycie przez podatnika dokonującego odsprzedaży dotyczy terenu uznanego za teren budowlany na podstawie prawa podatkowego już w chwili jego zakupu. Tym samym system VAT od majątku nie ma zastosowania do dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako tereny niezabudowane nie było objęte zakresem stosowania dyrektywy VAT.

84. Zbadam jednak w każdym razie zadane pytanie, aby umożliwić Trybunałowi udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi.

1. W przedmiocie stosowania art. 392 dyrektywy VAT do „terenów budowlanych”, które zostały pierwotnie nabyte jako „tereny niezabudowane”

85. Poprzez pierwsze cztery pytania sędziowie zmierzają do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania mającego zastosowanie do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako niezabudowane.

86. W tym względzie należy przypomnieć, że dyrektywa VAT wprowadza wyraźne rozróżnienie między „terenami budowlanymi” i „terenami niezabudowanymi”, zastrzegając dla nich odmienne traktowanie pod względem podatkowym. System prawny obejmujący sprzedaż tych terenów został opisany w pkt 57–60 niniejszej opinii.

87. Brzmienie art. 392 dyrektywy VAT wydaje się jednoznacznie zastrzegać stanowiący odstępstwo system opodatkowania mającego zastosowanie do „terenów budowlanych”, gdy tereny te zostały „zakupione w celu odsprzedaży”. Wykładni tak potwierdza także wykładnia kontekstualna i celowościowa art. 392 tej dyrektywy(24).

88. Zakres stosowania tego przepisu wydaje się zatem wyraźnie ograniczony do terenów, które są od samego początku przeznaczone do wzniesienia na nich budynku i które byłyby uznane za „tereny budowlane” przez przepisy prawa krajowego już przy ich nabyciu. Wynika z tego, że tereny niezabudowane, które nie są przeznaczone do wzniesienia na nich budynku i są, co do zasady, zwolnione z VAT, powinny zostać wykluczone z zakresu stosowania omawianego

przepisu. Inaczej rzecz ujmując, zmiana kwalifikacji prawnej terenów takich jak rozpatrywane w sprawie w postępowaniu głównym wydaje się wykluczać stosowanie systemu opodatkowania marży, który zakłada to samo prawo między towarem nabytym i towarem odsprzedanym.

89. Wykładnia ta jest również zgodna z zasadą, zgodnie z którą art. 392 dyrektywy VAT jako system stanowiący odstępstwo podlega ciszej wykładni(25).

90. W świetle powyższego proponuję na pierwszą część drugiego pytania odpowiedzieć, iż art. 392 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że system opodatkowania marży nie może mieć zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

2. W przedmiocie stosowania art. 392 dyrektywy VAT do terenów budowlanych, gdy charakter tych terenów ulega zmianie

91. Poprzez drugą część pytania sęd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 392 dyrektywy VAT wyklucza stosowanie systemu opodatkowania marży do dostawy terenów budowlanych, gdy w okresie od chwili ich nabycia do chwili ich odsprzedaży przez podatnika charakter tych terenów ulega zmianie, takiej jak podział na działki lub wykonanie robót budowlanych pozwalających na podłączenie ich do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji).

92. Ta część pytania prowadzi mnie do zbadania kwestii, czy wykorzystane w art. 392 dyrektywy VAT wyrażenie „zakupione w celu odsprzedaży” oznacza odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie, bez przeprowadzenia na niej szeroko zakrojonych robót, jak twierdzi Komisja, lub wręcz przeciwnie, czy takie roboty nie stanowią przeszkody dla stosowania tego przepisu zgodnie z wykładnią przedstawioną przez rząd francuski.

93. Ze swej strony skarżąca uważa, że pewne przeprowadzone zmiany, takie jak podział terenu na działki, nie uniemożliwiają stosowania systemu VAT od marży, natomiast wykonanie bardziej rozległych robót na tych terenach (takich jak przeprowadzenie robót pozwalających na instalację różnych sieci) stanowi przeszkodę dla stosowania owego systemu.

94. W świetle odpowiedzi zaproponowanej w pierwszej części drugiego pytania, w której wykluczono stosowanie art. 392 dyrektywy VAT do terenów przeznaczonych do odsprzedaży nabytych pierwotnie jako tereny niezabudowane, uważam, że pytanie to nie ma interesu prawnego w niniejszej sprawie.

95. Niemniej, aby umożliwić Trybunałowi udzielenie sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi, rozważę sytuację, w której teren, który jest przedmiotem odsprzedaży, nie został konkretnie uznany za teren niezabudowany przez przepisy prawa krajowego przy jego pierwotnym nabyciu, i mógłby z tego powodu być uważany za teren budowlany, biorąc pod uwagę niewielkie różnice, które mogą w praktyce występować między tymi dwoma rodzajami terenów.

96. Otóż z uwagi na fakt, że do państw członkowskich należy określić tereny, jakie należy uznać za „tereny budowlane”, rząd francuski wydaje się sugerować, że teren nieuzbrojony taki jak ten, który został odsprzedany w sprawie w postępowaniu głównym, można ewentualnie uznać za „teren budowlany” od momentu jego pierwotnego nabycia.

97. Rząd francuski twierdzi zatem, że ponieważ teren nieuzbrojony jest uważany za teren budowlany, zgodnie z definicją przyjętą przez odpowiednie państwo członkowskie, zmiany dokonane w celu przekształcenia go w teren zagospodarowany, który pozostaje zatem przeznaczony do zabudowy, nie mają wpływu na kwalifikację jako „teren budowlany”, o ile tych rezultatów

zagospodarowania nie można uznać za „budynki”. Zdaniem owego rzędu stanowisko to jest zgodne z orzecznictwem Trybunału(26).

98. Zgodnie z tym rozumowaniem można by twierdzić, że ewentualne zmiany dokonane na rozpatrywanym terenie nie mają wpływu na stosowanie art. 392 dyrektywy VAT (bez względu na ich wielkość), o ile teren ten zachowuje swój charakter „terenu budowlanego”.

99. Niemniej z powodów, które przedstawił poniżej, uważam, że takie rozumowanie nie może zostać przyjęte.

100. W pierwszej kolejności pragnę bowiem przypomnieć, że zakres uznania, jakim dysponuje państwo członkowskie przy definiowaniu pojęcia „terenów budowlanych”, jest ograniczony przez samą dyrektywę VAT(27). Uznaję więc scenariusz przedstawiony przez rząd francuski za hipotetyczny, zauważając jednak, że może on być sprzeczny z przepisami dyrektywy VAT.

101. Ponadto przyjęcie takiej wykładni naruszałoby nie tylko cele systemu VAT od wartości, ale również podstawowe zasady dyrektywy VAT, a w szczególności tę, która przewiduje opodatkowanie wygenerowanej „wartości dodanej”, zwłaszcza w wyniku robót takich jak te opisane w pytaniu drugim .

102. W tym względzie zwracam uwagę, że według wykładni literalnej wyrażenie „zakupione w celu odsprzedaży” wskazuje na odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie bez przeprowadzenia szeroko zakrojonych robót. Wydaje się zatem, że system VAT od wartości dotyczy wyłącznie kolejnych sprzedaży nieruchomości. Nawet gdyby nie można było wykluczyć pewnych interwencji lub robót, art. 392 dyrektywy VAT nie wydaje się obejmować robót o bardzo szerokim zakresie mogących nie tylko zmienić charakter handlowy danej nieruchomości, ale także wygenerować wartość dodaną, która może być w pełni opodatkowana zgodnie z systemem VAT prawa powszechnego.

103. Wydaje się to znajdować potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym budynek, który był poddany zmianom lub pracom modernizacyjnym, powinien podlegać systemowi VAT prawa powszechnego z uwagi na fakt, że działania te wygenerowały wartość dodaną, tak jak jego pierwotne wytworzenie(28).

104. Jestem zdania, że takie rozumowanie powinno analogicznie znaleźć zastosowanie do niniejszej sprawy. System opodatkowania wartości nie powinien znaleźć zastosowania w przypadku istotnej zmiany towaru, generującej wartość dodaną, która powinna, co do zasady, podlegać systemowi prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży.

105. W drugiej kolejności zaproponowana przez rząd francuski wykładnia wydaje się nie brać pod uwagę okoliczności, że charakter robót wykonanych przez skarżycę może powodować zmiany w kwalifikacji prawnej danej nieruchomości, które stałyby się „budynkami” w świetle prawa Unii oraz orzecznictwa Trybunału, i z tego powodu stanowiłoby przeszkodą dla stosowania systemu VAT od wartości.

106. W tym względzie, w odniesieniu do zakresu stosowania VAT rozporządzenie wykonawcze kwalifikuje jako „nieruchomość” każdą „budynkę” lub każdą „konstrukcję przytwierdzone do gruntu lub w nim osadzone powyżej lub poniżej poziomu morza, których nie można w łatwy sposób zdemontować lub przenieść”, jak w przypadku „budowy stałych struktur na terenie, jak również prac budowlanych i rozbiórkowych dotyczących stałych struktur, takich jak systemy rurociągów gazowych, wodnych, kanalizacyjnych i podobnych”(29).

107. Wydaje się zatem, że budowy przeprowadzone przez skarżycę, takie jak na przykład roboty

w zakresie uzbrojenia, budowa drogi lub wykonanie przyróżnych sieci, wchodzi w zakres pojęcia „budynku” ze względu na ich trwałe związanie z gruntem.

108. Jak sżuszenie zauważyły skarżca i Komisja, ze względu na te budowy dochodzi zatem do zmiany charakteru terenu, a nawet rozpoczęcia dział w zakresie budowy nowego budynku, a nie do zwykłej transakcji zakupu i odsprzedaży terenu.

109. W świetle powyższego uważam, że wykorzystane w art. 392 dyrektywy VAT wyrażenie „zakupione do celu odsprzedaży” oznacza odsprzedaż nieruchomości w niezmienionym stanie bez przeprowadzenia szeroko zakrojonych robót. Wydaje się to być również zgodne z istotą systemu opodatkowania marży, który jest systemem stanowiącym odstępstwo podlegającym wyjątki.

110. Wreszcie, w trosce o kompletność wyводу, należy także zbadać kwestię, czy odpowiedź, jakiej proponuję udzielić na to czwarte pytanie, pozostałaby taka sama, gdyby w okresie od chwili pierwotnego nabycia do chwili odsprzedaży skarżca nie przeprowadził robót opisanych w pytaniu drugim i ograniczył się do podziału tych terenów na działki. Taki wydaje się pierwszy aspekt drugiego czwartego pytania sdu odsyłającego.

111. Zgodnie z przedstawionym w pkt 105–107 niniejszej opinii rozumowaniem podział terenu na działki, któremu nie towarzyszy ani uzyskanie pozwolenia na budowę, ani roboty w zakresie zagospodarowania takie jak te przeprowadzone przez skarżcę, nie może prowadzić do zmiany kwalifikacji prawnej terenów w świetle prawa Unii i orzecznictwa Trybunału.

112. Tym samym podział katastralny pozwalający na sprzedaż terenu w formie wielu działek nie powinien, co do zasady, generować wartości dodanej uzasadniającej zastosowanie systemu prawa powszechnego w zakresie VAT od ceny sprzedaży. Co więcej, w braku robót terenu takiego nie można uznać za „budynek”.

113. W rezultacie podział terenu wynikający ze zwykłej zmiany w ewidencji gruntów i budynków pozwalający na odsprzedaż większej liczby działek mógłby podlegać systemowi VAT od marży przewidzianemu w art. 392 dyrektywy VAT. Pragnę jednak zaznaczyć, że – w odróżnieniu od okoliczności faktycznych w sprawie w postępowaniu głównym – taka wyjątkowa zakłada, że teren podlegający podziałowi katastralnemu, po którym następuje odsprzedaż, ma charakter „terenu budowlanego” od chwili jego nabycia.

114. W świetle powyższego proponuję na drugie czwarte pytanie drugiego odpowiedzi, iż stanowiący odstępstwo system opodatkowania marży, przewidziany w art. 392 dyrektywy VAT, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu, którego charakter w okresie od chwili jego nabycia do chwili jego odsprzedaży uległ zmianie poprzez wykonanie robót pozwalających na podział na działki do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji). Niemniej art. 392 tej dyrektywy ma zastosowanie, w przypadku gdy w okresie od pierwotnego nabycia terenu budowlanego do chwili jego odsprzedaży zmiany, którym podlega ten teren, ograniczają się do jego podziału na działki.

VI. Wnioski

115. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na przedłożone przez Conseil d'État (radę stanu, Francja) pytania prejudycjalne Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 392 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pozwala on na stosowanie systemu opodatkowania marży do transakcji dostawy terenów budowlanych zarówno

wtedy, gdy ich nabycie podlegało podatkowi od wartości dodanej (VAT), przy czym podatnik, który je odsprzedał, nie miał prawa do odliczenia tego podatku, jak i wtedy, gdy ich nabycie nie podlegało VAT, ponieważ transakcja ta nie była objęta zakresem stosowania tego podatku, podczas gdy cena, za którą podatnik dokonujący odsprzedaży nabył te towary, zawiera kwotę VAT, która została zapłacona na wcześniejszym etapie obrotu przez pierwotnego sprzedawcę (niebędącego podatnikiem). Przepis ten nie ma jednak zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, których pierwotne nabycie jako terenów niezabudowanych było wyłączone z zakresu stosowania tej dyrektywy.

2) Artykuł 392 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że system opodatkowania mający nie może mieć zastosowania do transakcji dostawy terenów budowlanych, gdy tereny te zostały nabyte przez podatnika dokonującego odsprzedaży jako tereny niezabudowane.

Stanowiący odstępstwo system opodatkowania mający, przewidziany w art. 392 dyrektywy 2006/112, nie ma zastosowania do odsprzedaży terenu, którego charakter w okresie od chwili jego nabycia do chwili jego odsprzedaży ulegał zmianie poprzez wykonanie robót pozwalających na podwyższenie go do różnych sieci (drogi, wody pitnej, elektryczności, gazu, kanalizacji, telekomunikacji). Niemniej art. 392 tej dyrektywy ma zastosowanie, w przypadku gdy w okresie od pierwotnego nabycia terenu budowlanego do chwili jego odsprzedaży zmiany, którym podlegał ten teren, ograniczały się do jego podziału na działki.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

3 Dz.U. 2013, L 284, s. 1.

4 Data pierwotnego nabycia tych terenów nie pojawia się ani we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ani w uwagach stron postępowania głównego.

5 Angielska wersja językowa art. 392 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie: „Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price” (wyróżnienie moje).

6 Sformułowanie to zostało przyjęte w innych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, w tym w wersji w językach: hiszpańskim („no haya tenido derecho a deducción”), niemieckim („kein Recht auf Vorsteuerabzug”), greckim („??? ????? ????????? ????????? ????? ??? ?????”), włoskim („non ha avuto diritto alla detrazione”) i niderlandzkim („geen recht op aftrek”).

7 Sformułowanie to zostało przyjęte w innych wersjach językowych art. 392 dyrektywy VAT, w tym w wersji w językach: bułgarskim („?? ?????? ??? ?????? ?????????? ?? ??????? ?? ??????????”), węgierskim („nem volt adólevonásra jogosult”), polskim („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu”), rumuńskim („care nu a fost deductibil? TVA la cumpărare”) i fińskim („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”).

8 Zobacz wyrok z dnia 12 września 2019 r., A i in. (C-347/17, EU:C:2019:720, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz podobnie wyrok z dnia 8 października 2020 r., United Biscuits (Pensions Trustees) i

United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

10 Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2019 r., G.S. i V.G. (zagrożenie dla porządku publicznego) (C-381/18 i C-382/18, EU:C:2019:1072, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 Sprawozdanie w przedmiocie przepisów przejściowych wynikających z art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388/EWG, art. 1 ust. 1 osiemnastej dyrektywy 89/465/EWG przedstawione zgodnie z art. 3 osiemnastej dyrektywy Rady z dnia 18 lipca 1989 r. [SEC(92) 1006 wersja ostateczna].

12 Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą VAT”).

13 Wniosek dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(1973) 950 wersja ostateczna].

14 Zobacz analogicznie wyroki: z dnia 29 listopada 2018 r., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, pkt 22, 23); a także z dnia 5 września 2019 r., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, pkt 32).

15 Zobacz podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 30); z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 53).

17 Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 54).

18 Zobacz wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Zasadniczymi cechami VAT są, jak przypomina rząd francuski, po pierwsze, powszechne stosowanie podatku do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi, po drugie, ustalenie kwoty podatku w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi, po trzecie, pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od liczby wcześniejszych transakcji, oraz po czwarte, odliczenie od podatku należnego kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłączenie do wartości dodanej na tym etapie oraz że koszty obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument (zob. wyrok z dnia 12 czerwca 2019 r., Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, pkt 23).

20 Zobacz wyrok z dnia 3 marca 2011 r., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, pkt 48). Zobacz podobnie również wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, pkt 25); z dnia 8 grudnia 2005 r., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, pkt 38).

21 Zobacz pkt 62 niniejszej opinii.

22 Wyrok z dnia 15 września 2011 r., Slaby i in. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, pkt 50).

- 23 Zobacz w szczególności art. 150 U i 150 VD powszechnego kodeksu podatkowego, art. 90 pkt 10 code belge des impôts sur les revenus 1992 (belgijskiego kodeksu dotyczącego podatków dochodowych z 1992 r.), art. 41 ust. 5 kodikas forologias isodimatos (kodeksu dotyczącego podatku dochodowego, Grecja), N.4172/2013 ustawy 4172/2013 (FEK A'167 z dnia 23 sierpnia 2013 r., zmienionej ustawą 4254/2014 (FEK A'85/ z dnia 7 kwietnia 2014 r.).
- 24 Zobacz pkt 47–81 niniejszej opinii.
- 25 Zobacz pkt 56 niniejszej opinii.
- 26 Zobacz wyrok z dnia 4 września 2019 r., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Zobacz pkt 58–59 niniejszej opinii.
- 28 Zobacz analogicznie wyrok z dnia 16 listopada 2017 r., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, pkt 32, 33).
- 29 Zobacz art. 13b lit. b) i art. 31a ust. 2 lit. d) rozporządzenia wykonawczego.